TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. gegužės 4 d.*

„Valstybės įsipareigojimų neįvykdymas — Apmokestinimas — Pridėtinės vertės mokestis — Direktyva 2006/112/EB — 132 straipsnio 1 dalies f punktas — Nepriklausomų asmenų grupių paslaugų savo nariams teikimo neapmokestinimas PVM — 168 straipsnio a punktas ir 178 straipsnio a punktas — Grupės narių teisė į atskaitą — 14 straipsnio 2 dalies c punktas ir 28 straipsnis — Nario veikimas savo vardu grupės naudai“

Byloje C-274/15

dėl 2015 m. birželio 8 d. pagal SESV 258 straipsnį pareikšto ieškinio dėl įsipareigojimų neįvykdymo

Europos Komisija, atstovaujama F. Dintilhac ir C. Soulay,

ieškovė,

prieš

Liuksemburgo Didžiąją Hercogystę, atstovaujamą D. Holderer, padedamą advokatų F. Kremer ir P.-E. Partsch ir eksperto B. Gasparotti,

atsakovę,

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas T. von Danwitz, teisėjai E. Juhász, C. Vajda (pranešėjas), K. Jürimäe ir C. Lycourgos,

generalinė advokatė J. Kokott,

posėdžio sekretorius V. Tourrès, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2016 m. birželio 30 d. posėdžiui,

susipažinęs su 2016 m. spalio 6 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

* Proceso kalba: prancūzų.

Sprendimą

1 Ieškiniu Europos Komisija prašo Teisingumo Teismo konstatuoti, kad numačiusi nepriklausomoms asmenų grupėms taikomą pridėtinės vertės mokesčio (PVM) sistemą, kaip antai išdėstytą konsoliduotos redakcijos 1979 m. vasario 12 d. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (*Loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée*; *Mémorial* A 1979, Nr. 23; toliau – PVM įstatymas) 44 straipsnio 1 dalies y punkte, 2004 m. sausio 21 d. Didžiojo Hercogo reglamento dėl nepriklausomų asmenų grupių paslaugų savo nariams teikimo neapmokestinimo PVM (*Mémorial* A 2004, Nr. 9; toliau – Didžiojo Hercogo reglamentas) 1–4 straipsniuose, 2004 m. sausio 29 d. Administraciniame aplinkraštyje Nr. 707, kiek jame pateiktas Didžiojo Hercogo reglamento 1–4 straipsnių komentaras (toliau – administracinis aplinkraštis) ir 2008 m. gruodžio 18 d. rašte, kurį parengė *Comité d'Observation des Marchés (COBMA)* (Rinkų stebėsenos komisija) veikianti darbo grupė, suderinusi su *Administration de l'Enregistrement et des Domaines* (Mokesčių administratorius) (toliau – COBMA raštas), Liuksemburgo Didžioji Hercogystė neįvykdė įsipareigojimų pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvą 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1), iš dalies pakeistą 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES (OL L 189, 2010, p. 1) (toliau – Direktyva 2006/112), visų pirma pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą, 132 straipsnio 1 dalies f punktą, 1 straipsnio 2 dalies antrą pastraipą, 168 straipsnio a punktą, 178 straipsnio a punktą, 14 straipsnio 2 dalies c punktą ir 28 straipsnį.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

2 Direktyvos 2006/112 I antraštinėje dalyje „Dalykas ir taikymo sritis“ esančio 1 straipsnio 2 dalies antroje pastraipoje numatyta:

„Už kiekvieną sandorį PVM apskaičiuojamas taip – iš PVM, apskaičiuoto prekių ar paslaugų kainai taikant toms prekėms arba paslaugoms nustatytą PVM tarifą, atimama įvairioms sąnaudų sudedamosioms dalims tiesiogiai priskirtino PVM suma.“

3 Šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punkte nurodyta:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

<…>

c) paslaugų teikimas už atlygį valstybės narės teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<…>“

4 Minėtos direktyvos III antraštinėje dalyje „Apmokestinamieji asmenys“ esančio 9 straipsnio 1 dalies pirma pastraipa suformuluota taip:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.“

5 Tos pačios direktyvos IV antraštinėje dalyje „Apmokestinamieji sandoriai“ esančio 14 straipsnio 2 dalies c punkte nustatyta:

„Be 1 dalyje nurodyto sandorio[,] prekių tiekimu laikomas bet kuris iš šių sandorių:

<…>

c) prekių perdavimas pagal sutartį, kurioje numatoma, kad perkant arba parduodant yra mokamas komisinis atlyginimas.“

6 Direktyvos 2006/112 28 straipsnyje nurodyta:

„Kai apmokestinamasis asmuo, veikdamas savo paties vardu, bet kito asmens naudai, dalyvauja teikiant paslaugas, laikoma, kad tas paslaugas jis gavo ir suteikė pats.“

7 Šios direktyvos IX antraštinėje dalyje „Neapmokestinimas PVM“ esančio 132 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

<…>

f) nepriklausomų asmenų grupių, kurių veikla neapmokestinama PVM arba kuriems vykdant veiklą jie yra neapmokestinamieji asmenys [nepriklausomų asmenų, vykdančių veiklą, kuri neapmokestinama PVM arba dėl kurios jie yra neapmokestinamieji asmenys, grupių] paslaugų savo nariams teikimas, kai šios paslaugos yra tiesiogiai būtinos jų nariams vykdant šią veiklą ir kai tos grupės iš savo narių reikalauja atlyginti tik jiems tenkančią bendrų išlaidų dalį, jei taip neapmokestinant neiškraipoma konkurencija;

<…>“

8 Minėtos direktyvos X antraštinėje dalyje „Atskaita“ esantis 168 straipsnis išdėstytas taip:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<…>“

9 Tos pačios direktyvos 178 straipsnyje nustatyta:

„Kad galėtų įgyvendinti teisę į atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias sąlygas:

a) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punktą už tiekiamas prekes ar teikiamas paslaugas jis privalo turėti pagal XI antraštinės dalies 3 skyriaus 3–6 skirsnius išrašytą sąskaitą faktūrą;

<…>“

10 Direktyvos 2006/112 XI antraštinėje dalyje „Apmokestinamųjų asmenų ir tam tikrų neapmokestinamųjų asmenų prievolės“ esančiame 226 straipsnyje numatyta:

„Nepažeidžiant šioje direktyvoje nustatytų specialių nuostatų, pagal 220 ir 221 straipsnius išrašomose sąskaitose faktūrose PVM tikslais privalomai nurodyti turi būti tik šie rekvizitai:

<…>

5) apmokestinamojo asmens ir prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens vardas, pavardė (visas pavadinimas) ir adresas;

<…>“

Liuksemburgo teisė

11 PVM įstatymo su pakeitimais, visų pirma padarytais 1989 m. gruodžio 22 d. Įstatymo dėl 1990 metų valstybės biudžeto pajamų ir asignavimų (*Loi du 22 décembre 1989 concernant le budget des recettes et des dépenses de l'État pour l'exercice 1990*; *Mémorial* A 1989, Nr. 81) 5 straipsnio penktos pastraipos 2 dalyje, 44 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Laikantis Didžiojo Hercogo reglamente nustatytų ribų ir sąlygų, pridėtinės vertės mokesčiu neapmokestinamos:

<…>

y) paslaugos, kurias savo nariams teikia nepriklausomos asmenų, kurių veikla yra neapmokestinama pridėtinės vertės mokesčiu arba dėl kurių jie neturi apmokestinamojo asmens statuso, grupės, kai tos paslaugos yra tiesiogiai būtinos jų nariams jų veiklai vykdyti ir kai tos grupės iš savo narių reikalauja atlyginti tik jiems tenkančią bendrų išlaidų dalį, su sąlyga, kad toks neapmokestinimas neiškraipo konkurencijos.“

12 PVM įstatymo su pakeitimais 44 straipsnio 1 dalies įgyvendinimo sąlygos buvo nustatytos Didžiojo Hercogo reglamente; šio reglamento 1 straipsnis išdėstytas taip:

„Taikant [PVM įstatymo su pakeitimais] 44 straipsnio 1 dalies y punktą, „nepriklausoma asmenų grupė“ – tai:

a) juridinio asmens statusą turinti grupė;

b) grupė, kuri neturi juridinio asmens statuso, bet veikia savo vardu kaip grupė savo narių ir trečiųjų asmenų atžvilgiu.“

13 2012 m. rugpjūčio 7 d. Didžiojo Hercogo reglamentu (*Mémorial* A 2012, Nr. 168) buvo iš dalies pakeistas Didžiojo Hercogo reglamentas, jo 1 straipsnis papildytas tokia nauja pastraipa:

„Į šio reglamento taikymo sritį nepatenka nepriklausomos asmenų grupės, kurių teikiamos paslaugos iš esmės yra skirtos vieno ar kelių narių sandoriams, kuriems taikomas mokestis ir nėra taikomas neapmokestinimas, vykdyti.“

14 Didžiojo Hercogo reglamento 2 straipsnis išdėstytas taip:

„1 straipsnyje nurodytų nepriklausomų asmenų grupių savo nariams teikiamos paslaugos neapmokestinamos PVM, jeigu:

a) grupės veikla, išimtinai skirta teikti paslaugoms, kurios yra tiesiogiai būtinos jos narių veiklai vykdyti, ir jeigu visi šie nariai vykdo neapmokestinamą veiklą pagal [PVM įstatymo su pakeitimais] 44 straipsnio 1 dalį arba dėl kurios jie neturi apmokestinamojo asmens statuso. Taikant [PVM įstatymo su pakeitimais] 44 straipsnio 1 dalies y punktą, laikoma, kad veiklą, kuri neapmokestinama pagal minėtą 44 straipsnio 1 dalį arba dėl kurios jie neturi PVM apmokestinamojo asmens statuso, vykdo nariai, kurie, užsiimdami savo ekonomine veikla, neapmokestinama PVM pagal 44 straipsnio 1 dalį arba dėl kurios jie neturi PVM apmokestinamojo asmens statuso, taip pat tiekia prekes ir teikia paslaugas, kurios nėra neapmokestinamos PVM pagal minėtą 44 straipsnio 1 dalį, su sąlyga, kad su šiuo apmokestinamu prekių tiekimu ar paslaugų teikimu susijusi metinė apyvarta be mokesčio neviršija 30 % visų jų sandorių metinės apyvartos be mokesčio (apyvarta, į kurią reikia atsižvelgti, nurodyta [PVM įstatymo su pakeitimais] 57 straipsnio 3 dalyje), nepažeidžiant to, kas numatyta 3 straipsnyje;

<…>“

15 Didžiojo Hercogo reglamento 3 straipsnyje nurodyta:

„Dėl 2 straipsnio a punkte nurodyto procentinio dydžio pažymėtina, kad grupės teikiamų paslaugų neapmokestinimui už kalendorinius metus taikoma sąlyga, kad praėjusiais kalendoriniais metais šio procentinio dydžio nebūtų viršiję grupės nariai. Vis dėlto viršijus šį procentinį dydį neprarandama galimybės pasinaudoti neapmokestinimu, jeigu šis viršijimas nėra didesnis negu 50 % minėto procentinio dydžio ir trunka ne ilgiau kaip dvejus iš eilės einančius kalendorinius metus prieš kalendorinius metus, dėl kurių reikia nustatyti, ar taikomas neapmokestinimas.

Pirma nurodytas sąlygas turi įvykdyti kiekvienas grupės narys, antraip visoms grupės suteiktoms paslaugoms netaikomas neapmokestinimas.“

16 Didžiojo Hercogo reglamento 4 straipsnyje nustatyta:

„Grupės nariai, kurie, vykdydami savo ekonominę veiklą, neapmokestinamą PVM pagal [PVM įstatymo su pakeitimais] 44 straipsnio 1 dalį arba dėl kurios jie neturi PVM apmokestinamojo asmens statuso, taip pat, neviršydami 2 straipsnio a punkte ir 3 straipsnyje nurodyto procentinio dydžio, tiekia prekes ir teikia paslaugas, kurios nėra neapmokestinamos pagal minėtą 44 straipsnio 1 dalį, turi teisę iš mokesčio, kurį jie privalo sumokėti už įvykdytus apmokestinamuosius sandorius, atskaityti [PVM], kuris nurodytas grupei išrašytoje sąskaitoje faktūroje arba jos mokėtinas už pirkimo sandorius ir įtrauktas į pagal 2 straipsnio c punktą jiems asmeniškai sumokėto atlygio sumą. Atskaita atliekama laikantis [PVM įstatymo su pakeitimais] VII skyriaus nuostatų.“

17 Administraciniame aplinkraštyje pateiktas toks Didžiojo Hercogo reglamento 4 straipsnio komentaras:

„Siekiant kuo labiau užtikrinti mokesčių neutralumo principo laikymąsi, 4 straipsniu siekiama nariams, kurie yra apmokestinamieji asmenys ir kurių apyvarta, neviršijant 2 straipsnio a punkte ir 3 straipsnyje nustatyto procentinio dydžio, patenka į mokesčio taikymo sritį ir nėra neapmokestinama pagal 44 straipsnį, suteikti teisę atskaityti nepriklausomos grupės sumokėtą ar mokėtiną pirkimo PVM. Suprantama, kad suteikiant šią teisę į atskaitą taip pat turi būti laikomasi taisyklių, nustatytų [PVM įstatymo] VII skyriuje, be kita ko, jo 50 straipsnyje (bendra proporcija) ir 51 straipsnyje (realus panaudojimas).

Praktiškai atitinkamas narys, kuris yra apmokestinamasis asmuo, gali atskaityti grupės sumokėtą ar mokėtiną PVM, tik jeigu turi grupės jam išduotą ataskaitą, patvirtintą sąskaitų faktūrų kopijomis, kurioje nurodyta tiksli neto kaina, sumokėta prekių tiekėjams ar paslaugų teikėjams, šių priskaičiuota arba grupės mokėtina mokesčio suma ir nariui tenkanti bendrųjų išlaidų ir mokesčio dalis.“

18 COBMA raštu siekiama paaiškinti tam tikrus aspektus praktiškai įgyvendinant nepriklausomoms asmenų grupėms taikomą teisinę sistemą. Jame, be kita ko, pateikti tokie klausimai ir atsakymai:

„– Koks subjektas turi būti nurodytas iš trečiųjų asmenų gautinose sąskaitose faktūrose, susijusiose su subendrintomis išlaidomis, kai grupė neturi subjektiškumo?

Galimi du atvejai:

— grupė palaiko tiesioginius santykius su trečiaisiais asmenimis ir iš jų gauna prekes ir paslaugas savo vardu,

— nariai palaiko tiesioginius santykius su trečiaisiais asmenimis ir iš jų gauna prekes ir paslaugas savo vardu. Paskui nariai subendrina išlaidas, susijusias su šiomis iš trečiųjų asmenų gautomis prekėmis ir paslaugomis, ir šiuo pagrindu jas priskiria grupei. Toks atvejis, be kita ko, gali būti, kai dėl komercinių ar teisinių priežasčių negalima numatyti palaikyti tiesioginių grupės ir trečiųjų asmenų santykių.

Pirmuoju atveju trečiųjų asmenų išrašomos sąskaitos faktūros, susijusios su subendrintomis išlaidomis, turi būti aiškiai pateikiamos nepriklausomoms asmenų grupėms. Jeigu grupė neturi juridinio asmens statuso, sąskaitos faktūros pateikiamos: „Grupė ABC / Perduoti nariui X – nario X adresas“. Šis narys X turi priskirti išlaidas [įskaičiavus visus mokesčius] grupei, nepaisant teisės į atskaitą, kuria šis narys gali pasinaudoti dėl jo vardu susidariusio PVM. Vis dėlto, kadangi grupė neturi juridinio asmens statuso, bent vienas narys turi būti paskirtas asmeniu, teisiškai atsakingu už mokėjimą ir kitas iš sutarties kylančias prievoles.

Antruoju atveju trečiųjų asmenų išrašomos sąskaitos faktūros pateikiamos vienam iš narių. Paskui šis narys subendrina išlaidas, susijusias su šiomis prekėmis ir paslaugomis, ir jas priskiria grupei. Šios išlaidos turi būti priskirtos grupei [įskaičiavus visus mokesčius], nepaisant teisės į atskaitą, kuria šis narys gali pasinaudoti dėl jo vardu susidariusio PVM.

<…>

Be to, paaiškinama, kad narių atliekamas subendrintų išlaidų priskyrimas grupei yra sandoris, nepatenkantis į PVM taikymo sritį.

<…>“

Ikiteisminė procedūra

19 2011 m. balandžio 7 d. oficialiu pranešimu Komisija atkreipė Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės dėmesį į tai, kad, kaip ji mano, nepriklausomoms asmenų grupėms (toliau – NAG) taikoma PVM sistema, kaip antai visų pirma nustatyta PVM įstatymo 44 straipsnio 1 dalies y punkte ir Didžiojo Hercogo reglamento 1–4 straipsniuose, neatitinka kelių Direktyvos 2006/112 nuostatų.

20 Nurodydama pirmąjį kaltinimą Komisija teigė, jog mano, kad nacionalinės nuostatos, pagal kurias NAG savo narių naudai teikiamos paslaugos neapmokestinamos PVM, įskaitant, kai šios paslaugos naudojamos minėtų narių apmokestinamiesiems sandoriams, kurių metinė apyvarta be mokesčio neviršija 30 % ar tam tikrais atvejais 45 % visos metinės apyvartos be mokesčio, neatitinka Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punkto ir 132 straipsnio 1 dalies f punkto.

21 Nurodydama antrąjį kaltinimą Komisija laikėsi nuomonės, jog nacionalinė teisė neatitinka Direktyvos 2006/112 1 straipsnio 2 dalies antros pastraipos, 168 straipsnio a punkto ir 178 straipsnio a punkto, kiek joje numatyta, kad NAG nariai, kurių vykdomos apmokestinamosios veiklos apyvarta neviršija 30 % jų visos metinės apyvartos be mokesčio, gali iš pačių mokėtino PVM atskaityti PVM, kuris įtrauktas į NAG už jai tiektas prekes ir suteiktas paslaugas išrašytas sąskaitas faktūras.

22 Trečiasis ir paskutinysis Komisijos pateiktas kaltinimas susijęs su nacionaline teise, kiek pagal ją tuo atveju, kai NAG narys įsigyja prekių ir paslaugų iš trečiojo asmens savo paties vardu, bet NAG naudai, į PVM taikymo sritį nepatenka sandoris, kuriuo šis narys priskiria NAG dėl to patirtas išlaidas, pažeidžiant Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 2 dalies c punkto ir 28 straipsnio nuostatas.

23 Atsakydama į 2011 m. birželio 8 d. oficialų pranešimą Liuksemburgo Didžioji Hercogystė ginčijo Komisijos pateiktą nacionalinės teisės ir Sąjungos teisės aiškinimą. Iš pradžių ji teigė, kad Direktyvos 2006/112 nurodyta sąvoka „nepriklausomos asmenų grupės“ visų pirma susijusi su juridinio asmens statuso neturinčiomis organizacijomis, kurių veikla priskiriama jų nariams, turintiems teisinį subjektiškumą.

24 Į pirmąjį kaltinimą Liuksemburgo Didžioji Hercogystė atsakė, kad pagal PVM įstatymo 44 straipsnio 1 dalies y punktą neapmokestinimo atvejo taikymo sritis apribota Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkte apibrėžta taikymo sritimi ir kad Didžiojo Hercogo reglamente tik nustatytos papildomos NAG taikomos sistemos taisyklės.

25 Dėl antrojo kaltinimo ši valstybė narė atsikirto: kadangi NAG neturi teisinio subjektiškumo, teise į atskaitą, priklausančia nuo pardavimo sandorio pobūdžio, turi pasinaudoti ne ši grupė, o jos nariai. Nors minėta valstybė narė pripažino, jog teoriškai nacionalinėje teisėje numatyta sistema nukrypstama nuo „principo, kad pirkėjas iš anksto finansuoja mokestį“, ji laikosi nuomonės, kad praktikoje tai neturi pasekmių.

26 Dėl trečiojo kaltinimo Liuksemburgo Didžioji Hercogystė mano, kad Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 2 dalies c punkte ir 28 straipsnyje nustatyta sistema netaikoma.

27 Kadangi šis atsakymas Komisijos neįtikino, 2012 m. sausio 27 d. ji pateikė pagrįstą nuomonę; šioje nuomonėje Komisija laikėsi tokios pačios pozicijos kaip oficialiame pranešime ir paragino Liuksemburgo Didžiąją Hercogystę per du mėnesius nuo šios nuomonės gavimo dienos imtis reikiamų priemonių, kad jos teisės aktai būtų suderinti su Direktyva 2006/112, ypač su jos 2 straipsnio 1 dalies c punktu, 132 straipsnio 1 dalies f punktu, 1 straipsnio 2 dalies antra pastraipa, 168 straipsnio a punktu, 178 straipsnio a punktu, 14 straipsnio 2 dalies c punktu ir 28 straipsniu.

28 Ši valstybė narė į pagrįstą nuomonę atsakė 2012 m. vasario 7 d. raštu, jame vėl ginčijo jai pateiktų kaltinimų pagrįstumą ir laikėsi tokios pačios pozicijos kaip 2011 m. birželio 8 d. rašte.

29 Vis dėlto Liuksemburgo Didžioji Hercogystė 2012 m. kovo 26 d. rašte nurodė, kad įsipareigoja priimti reglamentą, skirtą suderinti Liuksemburgo teisės aktams su Direktyva 2006/112, siekdama įvykdyti pagrįstoje nuomonėje pateikiant pirmąjį kaltinimą nurodytus reikalavimus, bet toliau laikosi savo argumentų dėl antrojo ir trečiojo kaltinimų.

30 2012 m. birželio 11 d. raštu Komisija paprašė Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės pateikti nurodyto reglamento projektą ir jo priėmimo tvarkaraštį.

31 2012 m. rugsėjo 4 d. ši valstybė narė Komisijos tarnyboms pateikė 2012 m. rugpjūčio 7 d. Didžiojo Hercogo reglamentą, kuriuo iš dalies pakeistas Didžiojo Hercogo reglamento 1 straipsnis.

32 Vis dėlto Komisija nusprendė, kad priėmus 2012 m. rugpjūčio 7 d. Didžiojo Hercogo reglamentą Liuksemburgo teisės aktai netapo suderinti su Direktyva 2006/112, atsižvelgiant į pagrįstoje nuomonėje pateiktus tris kaltinimus. Atsižvelgdama į tai, kad liko šių kaltinimų pagrindai, 2014 m. vasario 20 d. Komisija paskelbė savo sprendimą pareikšti ieškinį.

Dėl ieškinio

Dėl pirmojo kaltinimo, grindžiamo Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punkto ir 132 straipsnio 1 dalies f punkto nesilaikymu

Dėl pirmojo kaltinimo priimtinumo

– *Šalių argumentai*

33 Visų pirma Liuksemburgo Didžioji Hercogystė laikosi nuomonės, kad pirmasis kaltinimas turi būti atmestas kaip nepriimtinas, nes grindžiamas kaltinimu, kuris skiriasi nuo pagrįstoje nuomonėje išdėstyto kaltinimo. Pagrįstoje nuomonėje nurodytas kaltinimas grindžiamas tuo, kad pagal Didžiojo Hercogo reglamentą neatmetama galimybė neapmokestinti grupės paslaugų, daugiausia ar net išimtinai skirtų apmokestinamiesiems sandoriams. O ieškinyje nurodytas kaltinimas grindžiamas tuo, kad pagal Didžiojo Hercogo reglamentą leidžiama neapmokestinti NAG teikiamų paslaugų, kurios kaip papildomos skirtos jos narių apmokestinamiesiems sandoriams.

34 Antra, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė tvirtina, jog Komisija pažeidė lojalaus bendradarbiavimo principą, kai nesureagavo į tai, kad 2012 m. rugpjūčio mėn. buvo atliktas Didžiojo Hercogo reglamento pakeitimas. Šios valstybės narės teigimu, Komisija turėjo ją informuoti apie savo galimas abejones dėl to, ar atlikus šį pakeitimą Liuksemburgo teisės aktai tapo suderinami su Direktyva 2006/112, o ne tylėti 18 mėnesių, galiausiai 2014 m. vasario 20 d. paskelbti, kad nusprendė kreiptis į Teisingumo Teismą.

35 Komisija teigia, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją nėra reikalaujama, kad pagrįstoje nuomonėje išdėstyti kaltinimai ir ieškinio reikalavimai visiškai sutaptų. Priešingai, nei teigia Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, Komisija mano, kad pirmojo kaltinimo dalykas ir taikymo sritis išliko tie patys pagrįstoje nuomonėje ir ieškinyje.

36 Dėl lojalaus bendradarbiavimo principo Komisija tvirtina, jog tik ji turi kompetenciją nuspręsti, ar pasibaigus ikiteisminei procedūrai reikia kreiptis į Teismą, kad šis konstatuotų tariamą įsipareigojimų neįvykdymą. Komisija turi pasirinkti laiką, kada pareikšti ieškinį dėl įsipareigojimų neįvykdymo, ir neprivalo laikytis kokio nors nustatyto termino, išskyrus atvejus, kai dėl pernelyg ilgos ikiteisminės procedūros trukmės būtų pažeista teisė į gynybą, o tai turi įrodyti suinteresuotoji valstybė narė.

– *Teisingumo Teismo vertinimas*

37 Pirma, reikia priminti, kad pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją pagal SESV 258 straipsnį pareikšto ieškinio dalykas apibrėžiamas per šioje nuostatoje numatytą ikiteisminę procedūrą. Taigi ieškinys turi būti grindžiamas tais pačiais motyvais ir pagrindais kaip ir pagrįsta nuomonė. Tačiau šis reikalavimas nereiškia, kad kiekvienu atveju pagrįstoje nuomonėje nurodyti kaltinimai ir ieškinio reikalavimai privalo visiškai sutapti, jeigu pagrįstoje nuomonėje apibrėžtas ginčo dalykas nebuvo išplėstas arba pakeistas (2013 m. balandžio 9 d. Sprendimo *Komisija / Airija*, C-85/11, EU:C:2013:217, 17 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

38 Reikia konstatuoti, kad nagrinėjamu atveju Komisija neišplėtė ir nepakeitė pagrįstoje nuomonėje apibrėžto ginčo dalyko. Iš tiesų Komisija pagrįstoje nuomonėje ir ieškinyje aiškiai nurodė, kad mano, jog Liuksemburgo teisės aktai prieštarauja Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktui ir 132 straipsnio 1 dalies f punktui, nes pagal juos leidžiama neapmokestinti NAG paslaugų, kurios nėra tiesiogiai būtinos jos narių atleidžiamai nuo mokesčio arba neapmokestinamai veiklai.

39 Antra, reikia priminti, kad pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją Komisija turi pasirinkti laiką, kada, kaip ji mano, reikia pareikšti ieškinį dėl įsipareigojimų neįvykdymo. Šį pasirinkimą lemiantys motyvai negali turėti poveikio šio ieškinio priimtinumui. SESV 258 straipsnyje numatytos normos turi būti taikomos neįpareigojant Komisijos laikytis kokio nors nustatyto termino, išskyrus atvejus, kai pernelyg ilga ikiteisminės procedūros trukmė gali apsunkinti atitinkamos valstybės narės galimybę paneigti Komisijos argumentus ir taip pažeisti jos teisę į gynybą. Tokios pernelyg ilgos trukmės poveikį turi įrodyti suinteresuotoji valstybė narė (šiuo klausimu žr. 2015 m. balandžio 16 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-591/13, EU:C:2015:230, 14 punktą).

40 Reikia konstatuoti, kad šiuo atveju Liuksemburgo Didžioji Hercogystė neįrodė tokio poveikio.

41 Be to, vien tai, kad ši valstybė narė iš dalies pakeitė savo teisės aktą pasibaigus pagrįstoje nuomonėje nustatytam terminui, t. y. 2012 m. kovo 27 d., netrukdo Komisijai pagal lojalaus bendradarbiavimo principą pareikšti ieškinį dėl įsipareigojimų neįvykdymo po šios datos.

42 Taigi pirmasis kaltinimas yra priimtinas.

Dėl esmės

– Šalių argumentai

43 Komisija pažymi, kad Didžiojo Hercogo reglamento 1 straipsnyje apibrėžtos PVM įstatymo 44 straipsnio 1 dalies y punkto taikymo sąlygos. Pagal Didžiojo Hercogo reglamento 2 straipsnio a punktą ir 3 straipsnį NAG atliekamas paslaugų teikimas savo nariams neapmokestinamas PVM, jeigu šios grupės narių, taip pat vykdančių apmokestinamąją veiklą, apyvarta be mokesčio iš šios veiklos neviršija 30 % ar tam tikrais atvejais net 45 % jų visos apyvartos be mokesčio. Taigi pagal Didžiojo Hercogo reglamentą neapmokestinimas PVM taikomas ne tik NAG teikiamoms paslaugoms, tiesiogiai būtinoms jos narių atleidžiamai nuo PVM arba neapmokestinamai veiklai, ir taip pažeidžiamas Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punktas. Taigi, kadangi šis paslaugų teikimas neatitinka Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkte nurodytų sąlygų, jis turi būti apmokestintas pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį.

44 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė tvirtina, jog manydama, kad nagrinėjamas neapmokestinimas taikomas tik NAG nariams, išimtinai vykdantiems neapmokestinamą veiklą arba veiklą, kuriai netaikomas PVM, Komisija į Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punktą įtraukė sąlygą, kurios jame nėra. Šios valstybės narės teigimu, tai, kad NAG nariai vykdo neapmokestinamąją veiklą arba veiklą, dėl kurios neturi apmokestinamojo asmens statuso, yra pakankama sąlyga siekiant taikyti šioje nuostatoje numatytą neapmokestinimą. Tačiau Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkte nurodytas neapmokestinimo atvejis nėra taikomas tik NAG nariams, išimtinai vykdantiems tokią veiklą.

45 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė teigia, jog Liuksemburgo sistema, pagal kurią numatyta, kad NAG nariai gali vykdyti apmokestinamąją veiklą neviršijant 30 % apyvartos, siekiama, kad praktikoje būtų taikoma sistema, kuri, jeigu jai būtų nustatytos kitos taikymo sąlygos, taptų neįmanoma ekonominiu požiūriu. Šiuo klausimu ši valstybė narė mano, kad NAG narių bendrai per NAG patirtos išlaidos yra bendrosios išlaidos ir kad būtų nerealu nustatyti reikalavimą skirtingai PVM apmokestinti NAG

teikiamas paslaugas pagal tai, ar jos susijusios su dalimi, priskiriama prie apmokestinamosios veiklos, ar su dalimi, priskiriama prie neapmokestinamosios narių veiklos, atsižvelgiant į dėl tokio reikalavimo kylančius sunkumus bei praktinę ir administracinę naštą.

46 Be to, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė nurodo tai, kad gavus 2012 m. birželio 11 d. Komisijos raštą 2012 m. rugpjūčio 7 d. Didžiojo Hercogo reglamentu buvo iš dalies pakeistas Didžiojo Hercogo reglamentas, jo 1 straipsnį papildžius nauja pastraipa.

– *Teisingumo Teismo vertinimas*

47 Visų pirma reikia priminti, kad pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją įsipareigojimų neįvykdymas turi būti vertinamas atsižvelgiant į padėtį valstybėje narėje pasibaigus pagrįstoje nuomonėje nustatytam terminui, o į vėlesnius pakeitimus Teisingumo Teismas atsižvelgti negali (2016 m. sausio 28 d. Sprendimo *Komisija / Portugalija*, C-398/14, EU:C:2016:61, 49 punktas).

48 Nagrinėjamu atveju Liuksemburgo Didžiajai Hercogystei suteiktas terminas suderinti savo teisės aktus su Direktyva 2006/112 baigėsi 2012 m. kovo 27 d. Didžiojo Hercogo reglamento 1 straipsnis 2012 m. rugpjūčio 7 d. Didžiojo Hercogo reglamentu buvo iš dalies pakeistas vėliau. Tad šis pakeitimas neturi reikšmės vertinant pirmąjį kaltinimą.

49 Taigi reikia patikrinti Didžiojo Hercogo reglamento atitiktį Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktui ir 132 straipsnio 1 dalies f punktui, kiek šiame reglamente numatyta, kad NAG atliekamas paslaugų teikimas savo nariams neapmokestinamas PVM, jeigu šios grupės narių, taip pat vykdančių apmokestinamąją veiklą, apyvarta be mokesčio iš šios veiklos neviršija 30 % ar tam tikrais atvejais net 45 % jų visos apyvartos be mokesčio.

50 Šiuo klausimu iš suformuotos Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad formuluotės, vartojamos Direktyvos 2006/112 132 straipsnyje nurodytiems neapmokestinimo atvejams apibrėžti, turi būti aiškinamos siaurai, nes šie neapmokestinimo atvejai yra bendro principo, pagal kurį šis mokestis taikomas kiekvienam apmokestinamojo asmens už atlygį atliekamam paslaugų teikimui, išimtys. Tačiau šios formuluotės turi būti aiškinamos atsižvelgiant į šiais neapmokestinimo atvejais siekiamą tikslą ir laikantis mokesčių neutralumo principo, būdingo bendrajai PVM sistemai, reikalavimų. Taigi šis reikalavimas aiškinti siaurai nereiškia, kad formuluotės, vartojamos minėtame 132 straipsnyje nurodytiems neapmokestinimo atvejams apibrėžti, turi būti aiškinamos taip, kad jie taptų neveiksmingi. Teisingumo Teismas savo jurisprudencijoje nesiekia pateikti tokio išaiškinimo, kad nurodyti neapmokestinimo atvejai praktiškai taptų beveik neįmanomi (šiuo klausimu žr. 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, C-407/07, EU:C:2008:713, 30 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

51 Pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkto formuluotę, laikantis tam tikrų sąlygų, PVM neapmokestinamos „asmenų <…>, kurių veikla neapmokestinama PVM arba kuriems vykdant veiklą jie yra neapmokestinamieji asmenys“, nepriklausomų grupių savo nariams teikiamos paslaugos, „tiesiogiai būtinos jų nariams vykdant šią veiklą“. Taigi iš šios nuostatos formuluotės matyti, kad joje nėra numatyta neapmokestinti paslaugų, kurios nėra tiesiogiai būtinos vykdant NAG narių neapmokestinamą veiklą arba veiklą, dėl kurios jie neturi apmokestinamojo asmens statuso, teikimo.

52 Kadangi toks paslaugų teikimas nepatenka į Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkte nurodyto neapmokestinimo atvejo taikymo sritį, pagal šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą reikalaujama, kad minėtas paslaugų teikimas, kurį už atlygį valstybės narės teritorijoje vykdo apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks, būtų apmokestintas PVM.

53 Priešingai, nei teigia Liuksemburgo Didžioji Hercogystė, dėl šio Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkto aiškinimo šioje nuostatoje numatytas neapmokestinimo atvejis netampa neveiksmingas. Kalbant konkrečiai, šis neapmokestinimo atvejis neapsiriboja grupėmis, kurių nariai vykdo tik neapmokestinamą veiklą arba veiklą, dėl kurios jie neturi apmokestinamojo asmens statuso. Taigi NAG, kurios nariai taip pat vykdo apmokestinamąją veiklą, teikiamoms paslaugoms taip pat gali būti taikomas šis neapmokestinimo atvejis, tačiau tik jeigu šios paslaugos yra tiesiogiai būtinos minėtų narių neapmokestinamai veiklai arba veiklai, dėl kurios jie neturi apmokestinamojo asmens statuso.

54 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė neįrodė, kad dėl šio reikalavimo Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkte nurodytas neapmokestinimo atvejis praktiškai taptų beveik neįmanomas. Viena vertus, kaip savo išvados 42 punkte pažymėjo generalinė advokatė, NAG paslaugos savo nariams nėra būtinai priskirtinos prie jų bendrųjų išlaidų, o kartu – prie jų visų veiklos sričių. Kita vertus, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė neįrodė, kodėl prireikus NAG būtų pernelyg sunku išrašyti sąskaitas už savo paslaugas be PVM, atsižvelgiant į dalį, kurią visose jos narių veiklos srityse sudaro šiuo mokesčiu neapmokestinama veikla arba veikla, dėl kurios jie neturi apmokestinamojo asmens statuso.

55 Darytina išvada, kad PVM įstatymo 44 straipsnio 1 dalies y punktas, siejamas su Didžiojo Hercogo reglamento 2 straipsnio a punktu ir 3 straipsniu, prieštarauja Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktui ir 132 straipsnio 1 dalies f punktui, todėl pirmasis kaltinimas yra pagrįstas.

Dėl antrojo kaltinimo, grindžiamo Direktyvos 2006/112 1 straipsnio 2 dalies antros pastraipos, 168 straipsnio a punkto ir 178 straipsnio a punkto nesilaikymu

Šalių argumentai

56 Visų pirma Komisija pažymi, kad pagal Didžiojo Hercogo reglamento 4 straipsnį NAG nariai, vykdantys PVM apmokestinamus sandorius, turi teisę iš PVM, kurį jie turi sumokėti už šiuos apmokestinamus sandorius, atskaityti mokestį, nurodytą NAG skirtoje sąskaitoje faktūroje arba NAG turimą sumokėti už prekes ir paslaugas, kurias ji gavo savo pačios veiklos poreikiams. Komisijos teigimu, iš Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkto matyti, kad PVM gali atskaityti tik apmokestinamasis asmuo, kuriam tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos, apmokestinamos PVM, ir gali būti atskaitytas tik PVM, kurį turi mokėti pats šis apmokestinamasis asmuo.

57 Antra, Komisija tvirtina, kad iš Didžiojo Hercogo 4 straipsnio, siejamo su administraciniu aplinkraščiu, išplaukia, kad NAG nariai gali pasinaudoti teise į PVM atskaitą dėl sandorių, kai nėra jų vardu išrašytų sąskaitų faktūrų, ir taip pažeidžiamas Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punktas.

58 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė teigia, jog iš 2013 m. liepos 18 d. Sprendimo *PPG Holdings* (C-26/12, EU:C:2013:526) matyti, kad apmokestinamasis asmuo gali atskaityti PVM iš sumų, nurodytų jam išrašytose sąskaitose faktūrose už prekes arba paslaugas, kuriomis naudojasi atskiras subjektas, jeigu įrodoma, kad šios sumos yra susijusios su apmokestinamojo asmens apmokestinamąja veikla. Remdamasi tuo ši valstybė narė daro išvadą, kad siekiant nustatyti teisę į atskaitą reikia išsiaiškinti subjektą, kuris faktiškai padengia minėtas sumas, ir nustatyti, ar šios sumos susijusios su apmokestinamojo asmens apmokestinamąja veikla. Šiuo klausimu ši valstybė narė teigia, kad nors šios sumos ir su jomis susijęs PVM formaliai įtraukiami į NAG išrašomas sąskaitas faktūras, juos padengia NAG nariai atsižvelgiant į jų dalyvavimo grupėje mastą.

59 Be to, Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės teigimu, jeigu antrasis Komisijos pateiktas kaltinimas būtų pripažintas pagrįstu, būtų pažeistas mokesčių neutralumo principas. Iš tiesų, jeigu būtų nepripažinta NAG narių teisė į PVM atskaitą ir NAG negalėtų susigrąžinti šio mokesčio, minėti nariai patirtų papildomų išlaidų dėl PVM.

60 Dėl reikalavimų, susijusių su sąskaitos faktūros turėjimu, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė pabrėžia, kad 2005 m. balandžio 21 d. Sprendime *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241) Teisingumo Teismas yra pripažinęs teisę į PVM atskaitą asmeniui, neturinčiam jo paties vardu išrašytos sąskaitos faktūros. Šios valstybės narės teigimu, apmokestinamajam asmeniui, siekiančiam pasinaudoti neapmokestinimu, taikomas reikalavimas turėti sąskaitą faktūrą iš esmės pateisinamas tuo, kad juo pašalinamas pavojus, kad bus sudarytos sąlygos galimam PVM atskaitymui du kartus, sukčiavimui ar piktnaudžiavimui. Šiuo klausimu ši valstybė narė tvirtina: kadangi NAG visiškai neturi teisės į PVM atskaitą, nėra jokio pavojaus, kad šis mokestis bus atskaitytas du kartus.

Teisingumo Teismo vertinimas

61 Visų pirma reikia pažymėti, jog iš Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punkte numatyto neapmokestinimo atvejo išplaukia, kad NAG yra visateisis apmokestinamasis asmuo, atskiras nuo savo narių. Iš tiesų iš pačios šios nuostatos formuluotės matyti, kad NAG yra nepriklausomas subjektas, todėl savo paslaugas teikia savarankiškai, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnį. Be to, jeigu NAG teikiamos paslaugos nebūtų apmokestinamojo asmens, veikiančio kaip tokio, teikiamos paslaugos, šios paslaugos nebūtų apmokestinamos PVM pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktą. Taigi, kaip savo išvados 50 punkte pažymėjo generalinė advokatė, šioms paslaugoms negalėtų būti taikomas neapmokestinimo atvejis, kaip antai nurodytas šios direktyvos 132 straipsnio 1 dalies f punkte.

62 Būtent atsižvelgiant į šiuos pirminius svarstymus reikia išsiaiškinti, ar Didžiojo Hercogo reglamentas prieštarauja Direktyvos 2006/112 1 straipsnio 2 dalies antrai pastraipai, 168 straipsnio a punktui ir 178 straipsnio a punktui, kiek pagal šį reglamentą NAG nariams, vykdantiems PVM apmokestinamus sandorius, leidžiama iš PVM, kurį jie turi sumokėti už šiuos apmokestinamus sandorius, atskaityti mokestį, kuris nurodytas NAG skirtoje sąskaitoje faktūroje arba kurį NAG turi sumokėti už prekes ir paslaugas, kurias gavo savo pačios veiklos poreikiams.

63 Pirma, reikia priminti, viena vertus, kad pagal Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punktą apmokestinamasis asmuo turi teisę iš PVM, kurį jis turi sumokėti, atskaityti mokėtiną ar sumokėtą PVM už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko kitas apmokestinamasis asmuo. Remiantis tuo darytina išvada, kad šiai nuostatai prieštarauja leidimas NAG nariams iš jų mokėtino PVM atskaityti mokėtiną ar sumokėtą PVM už NAG atliktą prekių tiekimą ir paslaugų teikimą.

64 Ši išvada nepaneigiama Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės nurodytu 2013 m. liepos 18 d. Sprendimu *PPG Holdings* (C-26/12, EU:C:2013:526); to sprendimo 24–26 ir 29 punktuose Teisingumo Teismas iš esmės nusprendė, kad apmokestinamasis asmuo, įsteigęs pensijų fondą kaip teisiškai ir mokesčių atžvilgiu atskirą subjektą, vykdydamas jam, kaip darbdaviui, nacionalinės teisės aktuose nustatytą pareigą, turi teisę atskaityti PVM, kurį sumokėjo už paslaugas, susijusias su šio fondo valdymu ir veikimu. Iš tiesų, kaip matyti iš to sprendimo 25 punkto, pats apmokestinamasis asmuo buvo įsigijęs atitinkamų paslaugų, apmokestinamų PVM, siekdamas užtikrinti savo darbuotojų pensijų administravimą ir pensijų fondo, įsteigto siekiant užtikrinti šias pensijas, turto valdymą. Taigi remiantis minėtu sprendimu negalima daryti išvados, kad NAG nariai turi teisę atskaityti PVM už grupės įsigytas prekes ir paslaugas, nes tik NAG gali pasinaudoti teise į šio PVM atskaitą.

65 Kita vertus, reikia atmesti Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės argumentus dėl mokesčių neutralumo principo pažeidimo. Pagal šį principą atskaitos sistemos tikslas yra atleisti verslininkus nuo vykdant ekonominę veiklą sumokėto arba mokėtino PVM naštos (2016 m. rugsėjo 15 d. Sprendimo *Landkreis Potsdam-Mittelmark*, C-400/15, EU:C:2016:687, 35 punktas). Taigi bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, jeigu pati minėta veikla iš principo apmokestinama PVM (šiuo klausimu žr. 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 27 punktą).

66 Taigi mokesčių neutralumo principui neprieštarauja atsisakymas pagal Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punktą suteikti teisę į atskaitą NAG nariams, kiek tai susiję su šios grupės sumokėtu PVM už jos suteiktas paslaugas, kurios neapmokestinamos pagal Direktyvos 2006/112 132 straipsnio 1 dalies f punktą, todėl dėl šių paslaugų neatsiranda jokios teisės į atskaitą. Priešingai, jeigu tokia NAG teikia apmokestinamas paslaugas, reikia pažymėti, kad pagal minėtą principą minėta grupė, o ne jos nariai, asmeniškai turi teisę atskaityti PVM už pirkimo sandorius.

67 Antra, iš Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punkto, siejamo su šios direktyvos 226 straipsnio 5 punktu ir 168 straipsnio a punktu, matyti, jog tam, kad galėtų pasinaudoti teisę į atskaitą, apmokestinamasis asmuo turi turėti sąskaitą faktūrą su nurodytu jo, kaip prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens, vardu ir pavarde (pavadinimu). Taigi Liuksemburgo teisės aktai prieštarauja Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punktui, kiek pagal juos NAG nariams leidžiama iš PVM, kurį jie patys turi mokėti pagal šios grupės vardu išrašytą sąskaitą faktūrą, atskaityti PVM, kuris įtrauktas į grupei išrašytą sąskaitą faktūrą.

68 Pažymėtina, kad Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės pateikta nuoroda į 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimą *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241) šiuo klausimu neturi reikšmės, nes faktinės bylos, kurioje buvo priimtas tas sprendimas, aplinkybės labai skyrėsi nuo šioje byloje nagrinėjamų faktinių aplinkybių. Iš tiesų, be kita ko, iš to sprendimo 81 punkto matyti, kad, skirtingai nuo NAG, kuri turi PVM apmokestinamojo asmens statusą ir kurios visi nariai vykdo ekonominę veiklą, byloje, kurioje priimtas 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimas *HE* (C-25/03, EU:C:2005:241), aptariama bendrija, įsteigta sutuoktinių ir jiems priklausanti faktine bendrąja nuosavybės teise, pati neturėjo PVM apmokestinamojo asmens statuso ir tik vienas iš sutuoktinių vykdė ekonominę veiklą.

69 Vis dėlto dėl kaltinimo aspektų reikia konstatuoti, jog Komisija neįrodė, kad nagrinėjami Liuksemburgo teisės aktai prieštarauja Direktyvos 2006/112 1 straipsnio 2 dalies antrai pastraipai, kurioje nustatytas principas, pagal kurį PVM turi būti mokamas už kiekvieną sandorį, tačiau konkrečiai nereglamentuota teisė į atskaitą, užtikrinama šios direktyvos 167 straipsnyje ir 168 straipsnio a punkte laikantis jos 178 straipsnyje numatytų sąlygų.

70 Iš viso to, kas išdėstyta, išplaukia, kad Didžiojo Hercogo reglamento 4 straipsnis, siejamas su administraciniu aplinkraščiu, kiek jame pateiktas Didžiojo Hercogo reglamento 4 straipsnio komentaras, prieštarauja Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punktui ir 178 straipsnio a punktui, ir šiuo aspektu antrasis kaltinimas yra pagrįstas. Kitais aspektais šis kaltinimas turi būti atmestas.

Dėl trečiojo kaltinimo, grindžiamo Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 2 dalies c punkto ir 28 straipsnio nesilaikymu

Dėl trečiojo pagrindo priimtinumo

– Šalių argumentai

71 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė teigia, kad trečiasis kaltinimas turi būti atmestas kaip nepriimtinas, nes susijęs tik su COBMA raštu. Ji primena, kad ieškinio dėl įsipareigojimų neįvykdymo dalykas turi būti atitinkamai valstybei narei inkriminuojamas įsipareigojimų neįvykdymas. Tačiau Komisija neįrodė, kad COBMA yra valstybės organas, vykdantis viešosios valdžios funkcijas.

72 Komisija tvirtina, jog iš COBMA rašto teksto matyti, kad *Administration de l'Enregistrement et des Domaines*, kuris yra valstybės organas, yra vienas iš šio rašto rengėjų. Be to, Komisija teigia, kad šio rašto turinys patvirtina, kad jame nėra pateikiamos tik rekomendacijos ar patarimai veiklos

vykdytojams, bet nurodoma, kaip turi būti vienodai aiškinami ir taikomi su NAG susiję teisės aktai. Bet kuriuo atveju Komisija mano, kad COBMA rašte išdėstyta įprasta Liuksemburgo mokesčių administratoriaus praktika.

– *Teisingumo Teismo vertinimas*

73 Reikia priminti, kad valstybės narės administracinė praktika gali būti ieškinio dėl įsipareigojimų neįvykdymo dalykas, jeigu yra pakankamai pastovi ir bendra (2016 m. rugsėjo 22 d. Sprendimo *Komisija / Čekijos Respublika*, C-525/14, EU:C:2016:714, 14 punktas). Liuksemburgo Didžioji Hercogystė neginčijo Komisijos argumentų, kad COBMA rašte išdėstyta įprasta Liuksemburgo mokesčių administratoriaus praktika.

74 Remiantis tuo, darytina išvada, kad trečiasis kaltinimas yra susijęs su Liuksemburgo Didžiajai Hercogystei inkriminuojamu įsipareigojimų neįvykdymu, taigi reikia atmesti jo nepriimtinumu grindžiamą prieštaravimą.

Dėl esmės

– *Šalių argumentai*

75 Komisija pažymi, kad, remiantis COBMA raštu, vieno iš NAG narių atliekamas išlaidų, kurias savo vardu, bet NAG naudai patyrė šis narys, priskyrimas NAG yra į PVM taikymo sritį neįtrauktas sandoris.

76 Komisijos teigimu, toks sandoris patenka į PVM taikymo sritį pagal Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 2 dalies c punktą ir 28 straipsnį. Ji nurodo, kad kiekvienas prekių arba paslaugų įsigijimas, kurį NAG naudai savo vardu atlieka vienas iš jos narių, PVM požiūriu turi būti laikomas dviem vienas po kito vykdomais tapačiais prekių tiekimo ar paslaugų teikimo sandoriais, kurie patenka į PVM taikymo sritį. Šiuo klausimu ji remiasi 2011 m. liepos 14 d. Sprendimu *Henfling ir kt.* (C-464/10, EU:C:2011:489).

77 Visų pirma Liuksemburgo Didžioji Hercogystė pabrėžia, kad kritikuojama COBMA rašto dalis susijusi ne su juridinio asmens statusą turinčiomis NAG, bet tik su tokio statuso neturinčiomis grupėmis.

78 Ši valstybė narė tvirtina, kad Komisijos daroma analogija tarp bylos, kurioje priimtas 2011 m. liepos 14 d. Sprendimas *Henfling ir kt.* (C-464/10, EU:C:2011:489), ir šioje byloje nagrinėjamo atvejo nėra reikšminga, nes abi situacijos yra visiškai skirtingos. Šiuo klausimu ji pažymi, kad juridinio asmens statuso neturinti NAG negali veikti savarankiškai, bet tik per jos naudai veikiantį savo narį, ir kad sandoriai, sudaryti NAG ir šio nario, nebūtinai yra dviejų apmokestinamųjų asmenų sandoriai. Šiomis aplinkybėmis valstybė narė atlieka palyginimą su bendraisiais investiciniais fondais, kaip jie suprantami pagal 2009 m. liepos 13 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyvą 2009/65/EB dėl įstatymų ir kitų teisės aktų, susijusių su kolektyvinio investavimo į perleidžiamus vertybinius popierius subjektais (KIPVPS), derinimo (OL L 302, 2009, p. 32), kurie taip pat gali veikti tik per savo valdymo įmonę, taigi nėra įtraukti į PVM taikymo sritį.

79 Liuksemburgo Didžioji Hercogystė mano, kad NAG narių ir jos pačios santykis, atsižvelgiant į NAG taikomas sutarties sąlygas, gali būti analogiškas konsorciumo narių santykiui, kaip yra nusprendęs Teisingumo Teismas 2004 m. balandžio 29 d. Sprendime *EDM* (C-77/01, EU:C:2004:243). Toje byloje Teisingumo Teismas konstatavo, kad darbai, kuriuos konsorciume jo naudai atlieka kiekvienas iš jo narių, nėra apmokestinamieji sandoriai.

– *Teisingumo Teismo vertinimas*

80 Visų pirma dėl ginčijamos COBMA rašto dalies apimties reikia konstatuoti, jog iš šios dalies teksto vienareikšmiškai neišplaukia, kad jis susijęs tik su juridinio asmens statuso neturinčiomis NAG, kaip teigia Liuksemburgo Didžioji Hercogystė. Tačiau, kaip tvirtina Komisija, atrodo, jog iš šio rašto dalies, kurioje nurodyta, kad „kai negalima numatyti tiesioginio grupės ir trečiojo asmens santykio dėl komercinių ar teisinių priežasčių“, matyti, kad taip nėra. Vis dėlto bet kuriuo atveju klausimas, ar minėta rašto dalis taikoma juridinio asmens statusą turinčioms NAG, neturi reikšmės trečiojo kaltinimo analizei.

81 Iš tiesų trečiasis kaltinimas susijęs su situacija, kai NAG narys įsigyja prekių arba paslaugų savo vardu, bet NAG naudai.

82 Kaip matyti iš šio sprendimo 61 punkto, NAG yra visateisis apmokestinamasis asmuo, atskiras nuo savo narių, kurie taip pat yra apmokestinamieji asmenys. Taigi NAG, veikiančios savarankiškai, ir vieno iš jos narių sandoriai turi būti laikomi dviejų apmokestinamųjų asmenų, kurie patenka į PVM taikymo sritį, sandoriais. Todėl Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės argumentas, kad NAG ir vieno iš jos narių sandoriai nebūtinai yra dviejų atskirų apmokestinamųjų asmenų sandoriai, nes grupė gali veikti tik per vieną iš savo narių, ir šiomis aplinkybėmis atliktas palyginimas su bendraisiais investiciniais fondais, šioje byloje neturi reikšmės.

83 Remiantis tuo darytina išvada, kad vieno iš NAG narių atliekamas išlaidų, kurias savo vardu, bet NAG naudai patyrė šis narys, priskyrimas NAG yra sandoris, kuris patenka į PVM taikymo sritį.

84 Šią išvadą patvirtina Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 2 dalies c punktas ir 28 straipsnis – šių nuostatų pažeidimą nurodo Komisija, pateikdama trečiąjį kaltinimą.

85 Direktyvos 2006/112 28 straipsnyje nurodyta, jog kai apmokestinamasis asmuo, veikdamas savo paties vardu, bet kito asmens naudai, dalyvauja teikiant paslaugas, laikoma, kad tas paslaugas jis gavo ir suteikė pats.

86 Taigi ši nuostata sukuria teisinę dviejų tapačių paslaugų, teikiamų viena po kitos, fikciją. Pagal šią fikciją subjektas, kuris dalyvauja teikiant paslaugas ir yra komisionierius, laikomas, pirma, gavusiu tas paslaugas iš subjekto, kurio naudai jis veikia ir kuris yra komitentas, prieš, antra, pačiam teikiant šias paslaugas klientams (2011 m. liepos 14 d. Sprendimas *Henfling ir kt.*, C-464/10, EU:C:2011:489, 35 punktas).

87 Kadangi Direktyvos 2006/112 28 straipsnis yra šios direktyvos IV antraštinėje dalyje „Apmokestinamieji sandoriai“, abiejų atitinkamų paslaugų teikimas patenka į PVM taikymo sritį. Remiantis tuo darytina išvada, kad jeigu paslaugų, kurias teikiant dalyvauja subjektas, teikimui taikomas PVM, šio subjekto ir subjekto, kurio naudai jis veikia, teisiniams santykiams taip pat taikomas PVM (pagal analogiją žr. 2011 m. liepos 14 d. Sprendimo *Henfling ir kt.*, C-464/10, EU:C:2011:489, 36 punktą).

88 Tie patys motyvai galioja kalbant apie prekių įsigijimą pagal sutartį, kurioje numatoma, kad perkant arba parduodant yra mokamas komisinis atlyginimas, pagal Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 2 dalies c punktą, kuris taip pat yra šios direktyvos IV antraštinėje dalyje. Taigi ši nuostata sukuria dviejų tapačių vienas po kito vykdomų prekių tiekimo sandorių, patenkančių į PVM taikymo sritį, teisinę fikciją.

89 Taigi, kai NAG narys savo vardu, bet NAG naudai, įsigyja prekių pagal Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 2 dalies c punktą arba paslaugų pagal jos 28 straipsnį, grupės atliekamas su tuo susijusių išlaidų atlyginimas yra sandoris, kuris patenka į PVM taikymo sritį.

90 Be to, reikia atmesti Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės nurodytą analogiją su byla, kurioje priimtas 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimas *EDM* (C-77/01, EU:C:2004:243). Iš tiesų, priešingai nei toje byloje aptartas konsorciumas, NAG, kaip matyti iš šio sprendimo 61 ir 82 punktų, yra atskiras nuo savo narių apmokestinamasis asmuo.

91 Taigi COBMA raštas, kiek jame nurodyta, kad vieno iš NAG narių atliekamas išlaidų, kurias savo vardu, bet NAG naudai, patyrė šis narys, priskyrimas NAG yra sandoris, kuris neįtrauktas į PVM taikymo sritį, prieštarauja Direktyvos 2006/112 14 straipsnio 2 dalies c punktui ir 28 straipsniui, todėl trečiasis kaltinimas yra pagrįstas.

92 Iš viso to, kas išdėstyta, matyti, kad numačiusi NAG taikomą PVM sistemą, kaip antai nustatytą, pirma, PVM įstatymo 44 straipsnio 1 dalies y punkte, siejamame su Didžiojo Hercogo reglamento 2 straipsnio a punktu ir 3 straipsniu, antra, to paties reglamento 4 straipsnyje, siejamame su administraciniu aplinkraščiu, kiek jame pateiktas minėto 4 straipsnio komentaras, ir, trečia, COBMA rašte, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė neįvykdė įsipareigojimų pagal Direktyvos 2006/112 2 straipsnio 1 dalies c punktą, 132 straipsnio 1 dalies f punktą, 168 straipsnio a punktą, 178 straipsnio a punktą, 14 straipsnio 2 dalies c punktą ir 28 straipsnį.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

93 Pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 138 straipsnio 1 dalį iš pralaimėjusios šalies priteisiamos bylinėjimosi išlaidos, jei laimėjusi šalis to reikalavo. Kadangi Komisija reikalavo priteisti bylinėjimosi išlaidas iš Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir pastaroji iš esmės pralaimėjo bylą, iš jos priteisiamos bylinėjimosi išlaidos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

1. Numačiusi nepriklausomoms asmenų grupėms taikomą pridėtinės vertės mokesčio sistemą, kaip antai nustatytą, pirma, konsoliduotos redakcijos 1979 m. vasario 12 d. Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo 44 straipsnio 1 dalies y punkte, siejamame su 2004 m. sausio 21 d. Didžiojo Hercogo reglamento dėl nepriklausomų asmenų grupių paslaugų savo nariams teikimo neapmokestinimo PVM 2 straipsnio a punktu ir 3 straipsniu, antra, to paties reglamento 4 straipsnyje, siejamame su 2004 m. sausio 29 d. Administraciniu aplinkraščiu Nr. 707, kiek jame pateiktas minėto 4 straipsnio komentaras, ir, trečia, 2008 m. gruodžio 18 d. rašte, kurį parengė *Comité d'Observation des Marchés (COBMA)* veikianti darbo grupė, suderinusi su *Administration de l'Enregistrement et des Domaines*, Liuksemburgo Didžioji Hercogystė neįvykdė įsipareigojimų pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES, 2 straipsnio 1 dalies c punktą, 132 straipsnio 1 dalies f punktą, 168 straipsnio a punktą, 178 straipsnio a punktą, 14 straipsnio 2 dalies c punktą ir 28 straipsnį.

2. **Atmesti likusią ieškinio dalį.**

3. **Priteisti iš Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės bylinėjimosi išlaidas.**

Parašai.